

出國報告（出國類別：國際會議）

參加國際財政協會第 70 屆年會 會議報告

服務機關： 財政部賦稅署
姓名職稱： 副組長 謝慧美
服務機關： 財政部國際財政司
姓名職稱： 科 長 包文凱
派赴國家： 西班牙馬德里

出國期間： 105 年 9 月 25 日至 9 月 30 日
報告日期： 105 年 12 月 12 日

摘 要

國際財政協會（International Fiscal Association，簡稱 IFA）第 70 屆年會係於 105 年 9 月 25 日至 30 日在西班牙馬德里召開。依慣例有 2 項主要議題會議（Plenary Sessions）及其他專題討論會議（Seminars），前者包括「國際租稅爭議解決程序」與「消除跨國雙重課稅或不課稅之租稅議題」；後者包括「公司稅務人員對防止稅基侵蝕與利潤移轉行動計畫之因應」、「違法活動之課稅」、「決定正確投資(拉丁美洲租稅獎勵及其有效性)」、「IFA/OECD」、「歐盟最新租稅措施及進展」、「稅務法庭可及性與享有財產與平等待遇之權利」、「數位經濟之加值型營業稅及直接稅制」、「國際租稅之最新發展」、「創業投資基金之課稅：基金、經理人及投資架構」及「運動員、運動組織及運動賽事之課稅」等議題。

本報告就前述 2 項主要議題及部分專題討論議題，擇要說明相關議題背景、報告內容及討論經過，俾供我國日後研議各相關法令措施之參考。第 70 屆年會出席人員包括政府機關之財稅官員、經濟合作暨發展組織（OECD）及聯合國（UN）等國際組織代表、大學教授、跨國企業經理人、會計師及律師等，就各項討論議題從不同角度進行分析與意見交流，令與會代表獲益良多。

參加國際財政協會第 70 屆年會

目 錄

壹、緣起及目的	1
貳、第 70 屆年會及會議議題概述	3
參、主要議題會議過程	6
肆、專題討論會議過程	16
伍、心得與建議	50
陸、附件一會議資料	54

壹、緣起及目的

國際財政協會（International Fiscal Association，簡稱 IFA）成立於西元（以下同）1938 年，為一民間國際組織，以研究與精進財政相關國際法及比較法為其宗旨，其主要活動包括召開年會（Annual Congresses）、發表相關刊物及進行研究計畫等。國際財政協會秘書處設於荷蘭鹿特丹，並建置網頁（網址：<https://www.ifa.nl>），載有相關活動報導，協會會員可經由帳號登入資料庫，查詢歷年年會討論內容及專題研究等資料。目前 IFA 約有 12,500 個會員，分別來自 113 個國家，並於其中 68 個國家成立分會（IFA Branches）。

鑑於我國係海島型經濟國家，隨著國際經貿日益發展，亟須瞭解國際租稅趨勢，財政部爰於 1994 年 5 月 15 日邀集產、官、學界推動成立國際財政協會中華民國總會，屬於前述國際財政協會之分會，除積極派員參與前述國際財政協會年會外，並不定期舉辦相關財稅專題演講或研討會。

國際財政協會年會係由各分會爭取主辦權，尚無輪值制度，今（2016）年國際財政協會第 70 屆年會由西班牙分會主辦，財政部由賦稅署謝副組長慧美及國際財政司包科長文凱代表出席。由於與會人員包括財稅官員、經濟合作暨發展組織（OECD）及聯合國（UN）等國際組織代表、大學教授、跨國企業經理人、會計師及律師等，就各項討論議題從不同角度進行分析與意見交流，是以我國出席代表可藉此機會從不同面向進一步瞭解各國稅制發展趨勢及跨國租稅合作等議題，以作為我國稅制稅政規劃之參考。

由於歷次國際財政協會年會參加人員多達千人，為求籌備周延，多於數年前即決定年會主辦分會，第 71 屆年會訂於 2017 年 8 月 27 日至 9 月 1 日假巴西里約熱內盧舉行，第 72 屆年會訂於 2018 年 9 月 2 日至 6

日假韓國首爾舉行，第 73 屆年會則訂於 2019 年 9 月 8 日至 9 月 13 日
假英國倫敦舉行。併此敘明。

貳、第 70 屆年會及會議議題概述

國際財政協會係於 1938 年 2 月 12 日由 9 個國家的 33 位會員所成立，歷經 78 年，會員人數已達萬餘名，與其他國際組織之關係亦更臻密切頻繁，為國際間研究財政問題之著名民間團體。國際財政協會第 70 屆年會係於 2016 年 9 月 25 日至 30 日在西班牙馬德里舉行，假馬德里北會議中心（Feria de Madrid-North Convention and Congress Centre）召開，約有 1,650 位代表與會。會議廳外並安排許多單位設站宣傳及提供相關資訊，設站單位包括 OECD、國際財政文獻局（IBFD）、Tax Analysts、Bloomberg BNA、ADIT、TrustConsult Group、Duff & Phelps、各大會計師事務所（如 KPMG、EY、PwC）、律師事務所（如 Lenz & Staehelin、Mayer Brown、Maples、Norton Rose Fulbright、Freshfields、WTS）、知名出版社（如 Thomson Reuters、彭博通訊社、Wolters Kluwer、Lefebvre El Derecho）及第 71 屆至第 73 屆年會主辦分會等。

第 70 屆 IFA 年會主辦分會為使與會人員對馬德里有更深刻認識，分別於 9 月 25 日下午安排馬德里城市導覽及 9 月 26 日晚上參觀西班牙最大之普拉多博物館（Museo Nacional del Prado）。藉由上開活動，參加人員可對馬德里城市及當地人日常生活更進一步瞭解，並認識西班牙文化及培養藝術氣質。此外大會開幕典禮於 9 月 25 日晚間舉行。

國際財政協會為鼓勵青年才俊參與會務推動並研究租稅相關問題，除成立 YIN（Young IFA Network）作為年輕會員互動管道，並設置 3 個研究獎項以資鼓勵。第 1 個獎項係由國際財政協會以首位榮譽主席之姓名設置 Mitchell B. Carroll Prize，頒給 35 歲以下，其學術論文研究國際財政問題、比較財政法及地方財政法與外國財政法關係者，今年獲獎者為奧地利 Hermann Peyerl，研究主題為「Die Verlagerung von Einkunften; Einkunftezurechnung im Nationalen und

Internationalen Steuerrecht」。國際財政協會另於 2011 年增設 Maurice Lauré Prize，該獎項以 1954 年在法國實施加值型營業稅之 Maurice Lauré 為名，頒給 35 歲以下，學術論文研究間接稅的國際租稅議題、比較間接稅法及地方間接稅與外國間接稅關係，今年獲獎者為德國 Thomas Wiesch，研究主題為「Die umsatzsteuerliche Behandlung der Offentlichen Hand」。此外，國際財政協會於 2014 年再增設 IFA President YIN Scientific Award，頒予 35 歲以下，於適格媒體發表國際財政法律比較租稅法律之研究及解決跨境交易實務問題之文章，今年獲獎為波蘭 Blazej Kuzniacki，研究主題為「The Need to Avoid Double Economic Taxation Triggered by CFC Rules under Tax Treaties, and the Way to Achieve it」。上開 3 獎項皆於開幕典禮中頒發，Hermann Peyerl 並於 YIN Seminar 發表論文。

本屆年會基於環保考量，逐步將 National Reports 電子化，其編輯與出版依舊，列印紙本寄送會員，並於網站提供電子檔供會員免費下載。另於會議期間，國際財政協會亞太區域委員會召開會議，重要決議事項計有：(一)確認上次會議紀錄；(二)決定第 4 屆（2018 年）亞太區域稅務會議由我國（中華臺北分會）主辦；(三)澳洲有意願爭取主辦第 5 屆（2019 年）亞太區域稅務會議；(四)俄羅斯申請加入亞太區域委員會乙案，交由 IFA 執行委員會討論；(五)原主席 Richard Vann 2 年任期屆滿，選定由日本籍律師 Shigeki Minami 接任。

本屆年會依慣例有 2 項主要議題會議（Plenary Sessions）及其他專題討論會議（Seminars），前者包括「國際租稅爭議解決程序」與「消除跨國雙重課稅或不課稅之租稅議題；後者有「公司稅務人員對防止稅基侵蝕與利潤移轉行動計畫之因應」、「違法活動之課稅」、「決定正確投資（拉丁美洲租稅獎勵及其有效性）」、「IFA/OECD」、「歐盟最新租稅措施及進展」、「稅務法庭可及性與享有財產與平等待遇之權利」、「數位經濟之加值型營業稅及直接稅制」、「國際租稅之最新

發展」、「創業投資基金之課稅：基金、經理人及投資架構」及「運動員、運動組織及運動賽事之課稅」等議題。本報告將就前述 2 項主要議題及部分專題討論議題，擇要說明相關議題背景、報告內容及討論經過，俾供我國日後各相關法令措施研議之參考。

叁、主要議題會議過程

一、國際租稅爭議解決程序（Dispute Resolution Procedures in International Tax Matters）

（一）會議報告人及與談人

本場係於 9 月 26 日上午召開，由美國 Michael Danilack 擔任主席；西班牙 Carolina del Campo 為報告人；奧地利 Laura Turcan、德國 Karsten Fluchter、經濟合作暨發展組織（OECD）Achim Pross 及荷蘭 Harry Roodbeen 擔任與談人；荷蘭 Alexia Kardachaki 負責秘書議事。

（二）背景說明

全球化帶來世界經濟蓬勃發展，跨國企業（Multinational Enterprises）充分利用各國經濟特色、比較利益及競爭優勢，創造集團最大利潤，然複雜商業交易模式，產生嚴重且複雜重複課稅問題，避免所得稅雙重課稅協定提供之相互協議程序（Mutual Agreement Procedure，簡稱 MAP），係各國主管機關致力解決爭議之機制，有助解決前揭問題。

近 10 年來前揭複雜之租稅爭議案件逐年增加，然主管機關透過 MAP 解決能力似未能配合跟進，如何有效提升 MAP 機制議題受到各界重視。為確保解決雙重課稅爭議及防杜無課稅情形，各國認同訂定 MAP 最低執行限度，俾提升其有效性。

（三）報告及討論紀要

主席 Michael Danilack 首先說明本議題「爭議解決」之重要性，與談人等則指出，倘涉有國際租稅爭議之兩國政府均能認同解決雙重課稅之重要性，方有助建立有效之「問題解決（issue resolution）」機制。

為解決重複課稅問題，各國透過洽簽避免雙重課稅協定（double taxation treaties, DTTs, 簡稱租稅協定）處理，與談人指出，倘該等協定參照國際稅約範本納入第 25 條之 MAP，即意謂雙方主管機關有合作解決雙重課稅問題意願，又此議題近期因 OECD 倡議之稅基侵蝕及利潤移轉（Base Erosion and Profits shifting, 簡稱 BEPS）行動計畫 14「提升爭議解決機制之效率（making dispute resolution mechanisms more effective）」而倍受重視。報告人 Carolina del Campo 補充，目前已有 39 個國家參與該行動計畫建議之論壇，該等國家洽簽之租稅協定均納入 MAP，爰已依該行動計畫建議遞交「分支機構報告（branch report）」。

於主席引導下就下列 4 項進行討論：

1、MAP及其運作方式

按OECD稅約範本第25條第1項規定，納稅義務人得自其首次接獲不符合本協議課稅之通知日起3年內向其居住地國請求進行MAP程序。

居住地國接獲該項請求，依第2項規定應先自行審視其不符合協定之課稅是否係因其自身未依協定規定執行並得自行修正，倘發現該爭議問題非其自身得以解決，應與他方締約國（所得來源地國）進行MAP諮商，以解決爭議。

與談人多視此程序為相互進行溝通之管道，一致認同MAP不具有強制力。

2、對MAP之想法

多數人係以「耗時」、「無法根治重複課稅問題」、「提出請求困難」及「易與從事涉及BEPS之活動產生聯想」來形容。

與談人雖同意MAP「耗時」，但一致認同係因涉及兩個國家主管機關間之相互協商所致，且其中一方（通常指居住地國）就與他方MAP之進展情形有向納稅義務人解釋之義務，此非多數國家國內法習以為常之程序。

至「易與從事涉及BEPS之活動產生聯想」部分，與談人認為自從OECD倡議BEPS行動計畫以來，跨國企業對租稅規劃似漸趨保守，依此跨國課稅爭議案件可望逐漸減少，爰可預期MAP案件量將因此下降。

然與談人亦關注報告人Carolina del Campo所提供OECD發布之MAP數據，該數據顯示，2006年至2014年間MAP未決案件增加約130%。

3、MAP論壇（MAP Forum）及取代MAP之其他爭議解決機制

MAP論壇成立目的係為建立租稅協定主管機關間意見交流之管道，BEPS行動計畫14提出後，演化為參與國家間進行「同儕檢視（peer review）」之場所，俾相互監督解決MAP案件，預計於2020年以前完備。Achim Pross指出，已有數個國家為此修正其國內法，以利因應，並確實執行。

主席及與談人隨後介紹BEPS行動計畫14所列最低標準：

- (1)防範爭議。
- (2)確保MAP之可請求性。
- (3)最佳MAP期間（24個月）。
- (4)迅速執行MAP決議。

與談焦點隨後轉向目前尚未被BEPS行動計畫14列為最低標準之OECD稅約範本第25條納入之「仲裁（Arbitration）」機制。

報告人說明，目前荷蘭是於租稅協定中納入仲裁條文最多之國家，其次係瑞士及英國所洽簽之租稅協定。

4、MAP案件逐年成長

鑑於跨國企業從事國際經貿活動日益增加，且交易型態越趨複雜，稅捐稽徵機關對納稅義務人之納稅依從度更趨關切，尤以涉及「移轉訂價（Transfer Pricing，簡稱TP）」關係企業交易發生使TP查核及相關調整增加，產生更多跨國租稅爭議並相應提出MAP請求。

報告人補充目前已遞交分支機構報告之39個國家一致指出，TP查核案件係造成MAP增加主因，與談人認為此意謂納稅義務人需要MAP更勝以往，更彰顯MAP存在價值。

與談人進一步表示，為正視MAP案件數成長並減少各國未解決之MAP案件數，各國需自行就其未結MAP案件之原因進行分析瞭解，例如係屬企業或個人案件、是否起因於TP調整等，俾利該國未來透過雙邊或多邊機制解決。

(四)小結

與談人強調，MAP存在之目的非僅為解決問題，其尚可視為各國促進溝通之一環，以預防租稅問題發生。透過BEPS行動計畫14確立MAP之可請求性等最低標準後，未來宜將仲裁機制一併納入考量。

二、消除跨國雙重課稅或不課稅之租稅議題 (The Notion of Tax and the Elimination of International Double Taxation or Double Non- Taxation)

(一)會議報告人及與談人

本場係於 9 月 27 日上午召開，由西班牙 Adolfo Martin Jimenez 擔任主席；芬蘭 Marjaana Helminen 擔任報告人；美國 Patrical Brown、中國大陸 Wei Cui、德國 Johanna Hey、巴西 Luis Eduardo Schoueri 擔任與談人，西班牙 Ricardo Garcia Anton 負責秘書議事。

(二)背景說明

租稅、所得稅與資本稅之概念是國際租稅制度有關租稅協定及國內法對於消除雙重課稅之主要核心。然而，租稅、所得稅或資本稅之概念輪廓並不清楚，因而常造成衝突，如某些租稅或徵課 (levy) 落於租稅協定或國內法有關國外稅額扣抵及免稅規定範圍外，則各國之協定義務可能受到巨大影響。近期 BEPS 之倡議，亦直接和所得稅或資本稅之概念有關。最後，無論係視所得或資本課稅與否而存在雙重不課稅，抑或至少應在一國負擔稅款，在所有課徵相對具可比較性租稅的國家均會受到影響。這些直接影響納稅義務人及國家實務相關問題之議題將被研議，且目前具爭論性之案例亦將作為本項主要議題會議案例。

(三)報告及討論紀要

主席 Martin Jimenez 首先概述本項主要議題會議之主要發現—缺乏租稅概念，以貫穿該議題。自 1920 年代起，基於比較目的，租稅被分成不同稅種 (tax silos) —所得稅、資本稅、消費稅、繼承與贈與稅。而今租稅不再容易歸入這些稅種中，其

輪廓亦顯得模糊不清。許多國家基於不同目的，用不同名稱及形式，創造出不符合租稅協定所列租稅類別。現行租稅具混合之性質可能造成「規避協定（義務）之作法」（treaty dodging practices），該等國家藉由重新定性其租稅，俾達其租稅得以在其他國家扣抵為主要目的。在這種糾結與矛盾之框架下，實際的雙重課稅及雙重不課稅情形，分別比表面上所呈現者更多及更少。

1、OECD稅約範本第2條租稅政策議題

Helminen開始解釋，租稅在消除國際間雙重課稅或不課稅範圍中尚無一致性之概念。租稅之可比較性在第2部分所討論之雙重課稅減免方面變得十分重要，即使尚不明確。Brown提出幾個案例說明國內消除雙重課稅之困難，無論是選擇免稅法之國家，如比利時或西班牙（例如Sidro案例啟示，所得須只課徵一般所得稅制，無論採取什麼形式且即使排除比利時某些應課稅項目），或是選擇稅額扣抵法之國家，如美國（例如Exxon案例啟示，英國石油收入稅在美國國內法可以扣抵，造成協定對於租稅分類之法則無法適用）。

由於現行混合租稅無法符合租稅協定所列租稅類別，Schoueri及Brown檢視OECD稅約範本第2條的起草是如何發生比原想像中更多之解釋性問題。巴西因未將OECD稅約範本第2條第1項及第2項納入該國租稅協定中，實務上產生不對稱相關問題。為防止解釋性問題，主席闡明將OECD稅約範本第2條第1項和第2項完整版本納入各國租稅協定之重要性，這正好也是美國在意識到其協定缺乏OECD稅約範本第2條第1項和第2項規定下，在所得來源國已納稅額無法獲得抵減（例如墨西哥對跨境保險費扣繳稅款及荷蘭對投資所得按固定收益4%課稅），從而改變其租

稅協定政策，納入OECD稅約範本第2條第1項及第2項，俾使美國跨國公司得受益於來源所得國稅額抵減。Brown強調，如OECD稅約範本第2條第1項及第2項納入租稅協定，則第3項及第4項將變得更重要。

2、租稅、所得稅與資本稅之概念

不論OECD稅約範本第2條之起草方式，本次主要議題會議指出，最棘手問題與解釋租稅、所得稅與資本稅概念相關。與談人處理下列租稅定義之不確定性：

- (1) 不同之標籤：貢（tribute）、稅（impostos）、捐（contribution）、費（tariffs）等；
- (2) 由非政府機關徵收：宗教團體（例如教會稅）；
- (3) 許多國家有以指定用途捐達成預算需要之趨勢（例如印度教育稅）；
- (4) 按應負擔租稅計算之利息及罰金；
- (5) 以課徵特別稅規避國內法之租稅（例如歐洲銀行稅及巴西社會捐）；
- (6) 社會安全捐（例如重疊之租稅協定及社會安全協議必須予以考量）。

既有廣泛之租稅種類造成下列問題：如這些租稅在OECD稅約範本第2條第3項沒有特別列出，它們是否會被涵蓋在第2條？主席闡明2個解釋租稅概念之方法，第1種採形式解釋，依循國家已同意的租稅協定內容作字面解釋，該種方法會限縮條文範圍；第2種採文意解釋，將租稅範圍擴至強制性、基於公共目的單方給付、不管目標（懲罰、監管）、支付形式、名稱及是否給

付給公法人。

在所得稅部分，Hey和Schoueri堅決主張，因OECD稅約範本中缺乏所得之精確概念致形成廣泛之理解（例如匈牙利對廣告活動課稅，稅基為廣告活動調整後收入）。在資本稅部分，許多國家（例如澳洲、日本與韓國）實際之雙邊租稅協定並未納入資本稅。主席指出資本稅與所得稅區分豐富之解釋性問題：噸位稅、最低資產稅（minimum asset tax）、合一稅（integrated tax）可能也涵蓋間接稅。最後，該部分之結論為所得稅和遺產稅、繼承稅與贈與稅之重疊，可能造成雙重課稅問題之事實。總之，與談人對於需將混合租稅之類別作更好釐清之困難提出擔憂。

3、第2條及其他規定下租稅之概念

Schoueri提出OECD稅約範本第2條和第4條的關係進一步觀點。第2條所列租稅能使納稅義務人主張完全適用協定利益之權利？在印度Chiron Behring案例中，孟買高等法院認為，因德國貿易稅（trade tax）列在德國和印度租稅協定之第2條，合夥組織應課徵貿易稅，基於協定目的，德國合夥組織屬德國居住者，從而享有協定利益之權利，即使依德國國內法規定合夥組織不課徵所得稅。因此，這個結論可支持諸如不符合第4條規定之盧森堡投資集合體案例。然而，當它們應課徵第2條所列資本稅，則可以主張完全適用協定利益。

與談人同意消除雙重課稅之方法與第2條所列租稅範圍有關。自從OECD稅約範本第23條之註釋要求完全對稱性，資本稅抵減資本稅，所得稅抵減所得稅，缺乏清楚輪廓可能產生解釋性問題（例如阿根廷和德國之租稅協定，給予所得稅而非貿易稅抵減；盧森堡不能抵減國內市辦營業稅）。事實上對稱性無法適

當運作，可能造成比原先想像中更多雙重課稅。Brown提出案例說明，義大利對貿易所得所課徵之區域稅（IRAP）在美國境內無法抵減，美國提出之解決方法為，倘利息費用和勞動成本允許當費用減除，則已課徵之義大利稅款金額可以抵減。

4、租稅概念與BEPS

主題議題會議最後部分著重於租稅概念之缺乏及沒有清楚稅種輪廓在後BEPS時代可能產生之影響。BEPS行動計畫將租稅概念限縮於公司所得稅，以致忽略既有租稅混合性質，與談人提出許多案例說明BEPS行動計畫概念上之困難性和OECD稅約範本第2條之租稅概念相關。印度對線上廣告課徵平衡稅（equilization tax），其在調整符合該國租稅協定第2條所面臨之困難是個很好案例。Schoueri提出英國移轉利潤稅（diverted profit tax）意圖對從英國移轉所謂利潤課稅，即使不存在常設機構。最後，Brown提出對於特別稅制（例如特殊攤銷法則、專利盒制度）疑慮；Hey提出與應課稅條款相關議題。

5、結論

本次主要議題會議旨在處理租稅協定實務上缺乏租稅概念及稅種（例如所得稅與資本稅）輪廓模糊相關問題，國內法和租稅協定有關租稅範圍之錯配，比以往更常見。主席強調與談人所作一般結論，似乎有更多雙重課稅與更少雙重不課稅影響企業與個人，新型態租稅（例如歐洲銀行稅、英國移轉利潤稅及印度平衡稅）快速增加，需要更嚴厲回應。

與談人提出建議擇要臚列如下：

- (1)各國之租稅協定，應納入OECD稅約範本第2條第1項及第2項完整版本。

(2)須進一步落實OECD稅約範本第2條與其註釋，以及其與第4條及第23條之關聯性。為達成這個工作，與談人確認需要蒐集本次主要議題會議中所討論可能引發雙重課稅及不課稅概念上問題之各國案例。

肆、專題討論會議過程

一、公司稅務人員對BEPS行動計畫之因應（Corporate Tax Officers Respond to BEPS）

（一）會議主席及與談人

本場係於 9 月 26 日下午召開，由美國 Peter Barnes 擔任主席；瑞典 Jesper Barenfeld、丹麥 Clive Baxter、美國 Patrick Brown、德國 Christian Kaeser 及巴西 Renata Riberio Kingston 擔任與談人；西班牙 Elizabeth Gil Garcia 負責秘書議事。

（二）背景說明

空談時代已過去，BEPS 刻正盛行，OECD 和 G20 倡議之 BEPS 刻驅使許多國家制定新法，且公司稅務人員必須加以因應。雖然 BEPS 之全面影響性經過多年仍有未明，最初行動計畫已在進行中，許多國家刻提出法案將 OECD 之 15 個行動計畫於國內法律中制定；稅務稽核人員反映納稅義務人潛在之稅基侵蝕之新焦點。跨國集團企業之稅務人員刻採取積極主動步驟，證明該公司依 BEPS 可能被挑戰之各項費用及租稅規劃具有正當性。本次專題討論會議集合世界各國跨國集團公司主要的稅務人員討論 BEPS 對公司在租稅規劃及依從度方面之影響，以及公司正在做什麼。

（三）報告及討論紀要

主席 Barnes 以公開討論形式進行互動式討論會議，目的在於提供 BEPS 如何影響跨國集團企業日常管理之洞察力，並在會議開始時向與談人提出 2 個問題：「你告訴你的財務長 BEPS 是什麼？」及「在你的優先事項中，什麼是關鍵性第一任務？」在一般情況下，與談人強調他們公司之財務長、執行長及非稅務相關

員工在稅務上參與度之增加。在其他方面，最常重申之優先事項是跨國集團企業適當之風險管理，不僅從稅務角度，亦從聲譽之角度(特別考量現行媒體與社會對於國際租稅規劃關注之壓力)，以及將更多經濟資源分配到跨國集團企業稅務部門之需求增加，如果他們想要有能力處理即將來臨之依從度義務。主席亦指出，租稅與租稅風險需要同時適當考量，在這個意義上，租稅目前不僅是單純源自商業決策之結果，似乎已侵犯經營上之企業考量。本次會議討論主題如下：

1、國別報告 (country-by-country reporting)

與談人討論他們內部稅務團隊為申報國別報告所作之準備工作，諸如開發蒐集是類報告所需資訊之個別申報系統，或與公司其他部門協調。在任何情況下，這類準備工作造成跨國集團企業之義務及費用顯著增加。

有些與談人強調其所擔心者為稅務機關可能要求提供額外資訊來解釋企業原已揭露於檔案之資訊，及什麼時候可以結束要求企業提供前開資訊。本次會議也討論歐盟 (EU) 提議公開揭露國別報告對跨國集團企業之負面效果，例如必須面臨機敏資料潛在洩露之問題。

2、TP文據—全球檔案 (master file)

TP文據可能包括全球檔案及當地國檔案 (local file) 之事實也是討論之一部分。此外，與談人強調公開全球檔案之缺點，此舉意味著將非常敏感之資訊揭露給競爭對手，尤其是涉及價值創造鏈之資訊。

雖然有些公司不得不從頭開始，Barenfeld透露，在他的公司中，唯一新增是全球檔案所需揭露資訊之詳細程度，尤其是

在公司中創造價值之內容。然而，他解釋某些交易在全球檔案中可能不易取據，諸如當涉及決策過程時，關鍵決策作成之地點及由誰決策，在全球檔案中反映有其困難。

此外，Brown指出目前全球經濟（數位服務提供持續增加）與TP文據間似乎存在不一致，因TP文據似乎沒有足以因應前開經濟背景和所採行商業決策與策略變化之速度。

經討論後得到結論，儘管盡了最大努力，現實中可能無法完全揭露符合全球檔案之內容。在這方面，主席表示，全球檔案將可能僅扮演有限功能，且可能顯得不是那麼有用。

3、合法執行OECD之建議

關於BEPS行動計畫是否造成國際租稅較高程度一致性問題，Riberio在考量有些國家（例如巴西）目前不遵從OECD之建議下指出，目前缺乏一致性問題仍將可能持續數年。

Kaeser也同樣指出較高程度一致性將只能在長期達成，且在任何情況下，爭端解決機制有關工作必須不能被遺忘。Brown解釋，BEPS行動計畫之成功將在幾年內予以衡量。

4、BEPS對公司管理及租稅規劃之影響

Baxter指出，只要公司開始進行跨境活動，租稅規劃就成為避免雙重課稅議題之基本議題，甚至假定沒有BEPS會達到可以解決該議題完全之一致性。

具有相同看法之Barenfeld和Brown進一步解釋，當跨國集團企業無法負荷跨境活動發生之成本或相同所得繳納兩倍之稅款，即使實施BEPS後合法之租稅規劃仍將持續進行。然而，同時也有與談人認為BEPS已影響公司某些交易，例如特定金融工具之使用。

5、其他關切

Barenfeld提出納稅義務人和稅捐機關間坦誠對話如何達成問題。Brown表示，目前似乎缺乏進行任何形式有效對話之空間，他肯認跨國集團企業透過繳稅融通政府需要並促進經濟成長之角色。因此，Brown的結論是，社會和政府需要克服合法的租稅規劃不再足夠之感受，亦即跨國集團企業被要求的不僅要合法的繳納稅款，更要負擔更公平及更高的比重。

延續相同的觀點，Barenfeld指出，建構納稅義務人、稅捐機關及其他利害關係人嚴肅之租稅政策對話之唯一途徑，為這種對話不能由缺乏稅捐機關信任之跨國集團企業所發動。Kaeser補充，為確保坦誠對話，即使於政治家層級，亦需要更多透明度。此外，與談人也強調國際財政協會在促進推動前開對話功能之重要性。

6、結論

與談人和主席強調納稅義務人及稅捐機關間良好對話之重要性，國際租稅之一致性在短期間不會發生，且實施BEPS對納稅義務人之成本比原本所預期更高。

二、違法活動之課稅 (Taxation of Activities Performed in Breach of Legal Regulations (Illegal Activities))

(一)會議報告人及與談人

本場係於 9 月 26 日下午舉行，由加拿大 Colin Campbell 擔任主席；美國 Peter Blessing、墨西哥 Mariana Egiuarte Morett、比利時 Jacques Malherbe、義大利 Andrea Parolini 及紐西蘭 John Prebbie 擔任與談人；加拿大 Kim Maguire 負責秘書議事。

(二)背景說明

對納稅義務人從事之違法活動，多數國家追究其刑事責任，然其因從事該等違法活動取得之所得，與從事合法活動取得之所得，均涉及課稅問題。這些因從事違法活動而產生之收入，在計算課稅所得時，是否應適用不同規定？如何計算？倘屬營業利潤，因從事營業行為產生之成本費用是否得予減除？限制為何？是否能適用租稅協定？為本議題討論之核心。

(三)報告及討論紀要

主席 Colin Campbell 首先說明「違法活動之課稅」將從 5 個觀點切入討論，包括英美法系觀點 (common law approach)、大陸法系觀點 (civil law approaches)、歐盟加值型營業稅觀點 (EU VAT)、特殊議題及租稅協定相關議題。

1、英美法系觀點

John Prebbie 簡要說明英美法系國家對違法活動課稅之觀點，按其分析，英美法系國家原則上認為違法活動產生所得與一般活動產生所得相同，爰均需依法課稅。其進一步指出多數

大陸法系國家亦認同前揭觀點，僅伊斯蘭法系國家不認同。

John Prebbie提出從事違法活動仍可分為從事「法律禁止之活動」及從事「法律許可但手段非法」2種類型。

2、大陸法系觀點

(1) 歐洲國家

① Jacques Malherbe說明比利時之觀點與前揭英美法系觀點一致，合法及違法活動產生之所得均需課稅，並進一步討論違法活動產生之所得類別，其認為非法銷售未經授權產品之所得仍屬營業利潤；其另以2016年4月比利時最高法院判決說明，銀行行員貪污之所得，因與其合約規範工作及產出無關，非屬其因提供勞務所獲得報酬（remuneration），爰需按「其他所得」類別課稅。其又以法國為例，說明法國對某些違法（例如毒品走私、私釀酒等）活動，按「推計所得（presumption of income）」課稅。最後，其以法院判例，說明違法所得仍應准予成本費用之減除。

② Andrea Parolini說明，義大利亦採違法所得仍適用其國內分類所得制度，且需課徵所得稅，惟考量實務上發生許多難以按規定分類情形，爰多按「其他所得」課稅。

(2) 拉丁美洲國家

Mariana Egiuarte Morett說明中南美洲國家包括阿根廷、巴西、智利及墨西哥均認同從事違法活動取得之所得應課徵所得稅。

3、歐盟加值型營業稅觀點

Andrea Parolini指出，歐盟加值型營業稅指令（EU VAT

directive) 及歐盟成員國家相關法律均未明確規範有關違法活動需課徵加值型營業稅事宜，惟歐盟及各成員國法庭已有判例，且法院多採取違法活動仍應課稅之判決，惟是否適用法律提供之免稅額或減免規定仍依各國或個案有所不同。

4、特殊議題

(1)John Prebbie強調，如前所述西方國家法律多認為違法活動所得應課稅，惟獨伊斯蘭法系國家認為，違法活動之所得應由國家沒收，爰認為違法活動從事者取得之所得，尚無課稅問題。其以紐西蘭2007年修正之所得稅法規定為例，說明竊盜物品應以該物品之公平市價計入竊盜者之所得；至違法所得費用認列部分，其以2003年澳大利亞法院判決說明，從事商業行為倘經判決確定違法，有不得減除成本費用之判決前例。

(2)Peter Blessing指出美國相關法律訂有禁止違法所得認列相關成本費用之規定；惟美國法院認為，違法行為者對受害人之損害賠償，或因違法活動產生之訴訟費用應准予減除。

(3)Jacques Malherbe基於「一罪不二罰 (no second penalty may be imposed for substantially the same offence)」規定，對有關就違法活動所得之課稅，是否涉及對相同違法活動進行第二次懲罰論點提出討論。

5、適用租稅協定議題

(1)Peter Blessing指出，國際稅約範本及多數租稅協定未就此議題規範，惟1973年美國與蘇聯洽簽之租稅協定曾訂有「本協定適用於依一方締約國法律規定從事於該締約國活動所取得之所得」規定，即非法活動所得不適用該協定。另其說明，

鑑於多數國家均認為違法活動所得與一般所得相同，需課徵所得稅，租稅協定洽簽意旨係在解決雙重課稅問題，爰認為此為國際稅約範本未特別就非法活動所得是否適用協定規範之原因；至該所得是否適用國際稅約範本第25條MAP部分，依各國實務經驗，對於「涉及濫用情形之交易（abusive transactions）」有拒絕該程序進行之前例。考量BEPS行動計畫14（提升爭議解決機制之效率），及OECD發布之「有效相互協議程序手冊（Manual on Effective Mutual agreement Procedure，MEMAP）」相關規定，為建置有效爭議解決機制，其認為有必要就前述「涉及濫用情形（abusive）」加以規範。

(2) Andrea Parolini舉例說明，R國之甲公司於S國有一持續7個月之建築工地，惟R國甲公司係違法於S國從事該項建築活動。依據S國國內法規定，外國公司在S國有建築工地超過6個月者構成常設機構，而R國與S國租稅協定約定該等活動超過12個月者方構成常設機構，於此情形下S國可否否准R國甲公司適用租稅協定？Andrea Parolini認為，S國原則上仍應遵守租稅協定約定（除非協定排除違法所得之適用），然R國甲公司在S國相對難以取得法律保護。

三、 IFA/OECD

(一) 會議主席及與談人

本場係於 9 月 28 日上午召開，由德國 Wolfgang Schon 擔任主席；墨西哥 Jorge Correa、OECD Maikel Evers、西班牙 Maria Garde、英國 Melissa Geiger、OECD Achim Pross、印度 Akhilesh Ranjan、OECD Pascal Saint-Amans 及美國 Robert Stack 擔任與談人；瑞士 Peter Hongler 負責秘書議事。

(二) 背景說明

今年 OECD 研討會將關注未來租稅藍圖其中一個主要構面-租稅透明度。相關租稅資訊揭露及跨境交換將現代化租稅架構適用到企業和個人是不可或缺之要求。在 G20 和 OECD 的 BEPS 行動計畫背景下，租稅透明度的概念已出現並成為未來共同國際租稅之基石。

(三) 報告及討論紀要

本次專題討論會議之主題從 TP 文據的要求，特別是國別報告、BEPS 行動計畫 12 強制揭露法則（mandatory disclosure rule）及受益所有權（beneficial ownership）之角度檢視租稅透明度。會議開始時由在中國舉行 G20 會議的 Saint-Amans 進行簡要的回顧，G20 領導人非常強調以 BEPS 和租稅公平作為恢復公眾對政府信任之手段。隨後與談人將注意力移到 BEPS 之包容性架構，一個由 85 個會員國設立之決策團體，目的係為 BEPS 之實施找到共同立場。

Saint-Amans 指出，參與這個平台之所有國家（即承諾實施 BEPS 行動計畫之國家）無論是否為 OECD 會員國都是平等的。

Stack 進一步表示，倘開發中國家未能廣泛參與，BEPS 行動計畫將不可能向前推進。

隨後討論包容性架構之潛在永久性角色及 G20 在稅務事項之角色。甚至有與談人指出，透明度和資訊交換全球論壇（Global Forum on Transparency and Exchange of information）對資訊交換進行同儕檢視，已成功監測 100 多個管轄區。據 Garde 所稱，超過 80% 的受監管轄區被宣布為依從或大致依從。主席概述租稅透明度有關法律文書，以討論國別報告。

1、國別報告

國別報告係由一個強制性的文據組成，其中包含有關跨國企業集團之特定資訊，總收入等於或超過 7.5 億歐元之跨國企業集團必須每年向稅捐機關申報國別報告。此外，全球檔案及當地國檔案也應各自在母公司之居住國及跨國企業集團執行營運活動之管轄區向稅捐機關申報。Geiger 指出，從企業角度，遵循 TP 文據是個挑戰，特別是各國國內要求分歧，此為他主張需要更加一致的原因。雖然依從成本被強調為該計畫之缺點，據指出這也使得企業獲得新的見解，並重新思考其業務架構。

接著注意力轉至從國別報告蒐集之資訊有效運用及保密性。Ranjan 說明，稅捐機關面臨主要議題之一係如何運用所蒐集到之全部資訊。許多與談人關注該資訊可能洩漏給較廣泛之公眾，甚至，Correa 表達他擔心稅捐機關可能使用國別報告對納稅義務人之稅務進行不必要的調查。另一方面，Garde 認為，國別報告本身包含有限的資訊，如有必要，稅捐機關才會要求納稅義務人提供更多細節。在這方面，Stack 同意 Garde 之觀點，他進一步釐清，只有在可以預見與提出請求之管轄區相關情況下，才會提供另一個管轄區所要求之資訊。

接著討論焦點在於國別報告是否應該讓公眾易於取得？Pross指出國別報告之目的在於讓稅捐機關進行高風險案件之核課，因此，公眾不會從容易取得國別報告而有重大獲益。甚至，他強調商業上機敏資料可能涵蓋於文據中。Stack和Geiger也指出其讓企業處於不利競爭地位。以Saint-Aman的觀點，歐洲公開國別報告提案乙事，在許多會員國表達疑慮下，將不可能成為現實。

2、強制揭露法則

納入BEPS行動計畫12之強制揭露法則展現租稅透明度爭論之另一個要素。然而，在行動計畫起草前，許多國家包括加拿大、英國及美國早已在國內引進該法則。Evers強調採取這些要求納稅義務人揭露特定交易之義務法則，可能延伸超過BEPS的影響。在這方面，他指出歐盟主席Slovak已提出一項強制稅務顧問和金融機構揭露意圖規避反避稅法則之離岸計畫。

3、受益所有權

最後，本次專題討論會議簡要提出受益所有權，因它是構成租稅透明度議題之一部分。許多近期發展，例如反洗錢指令草案（Anti-Money Laundering Draft）被引用，亦提出建立公開取得受益所有權之登記冊。Saint-Amans說明，這方面之工作還遠未完成，在公布這種登記冊前，從結構面蒐集所有必要之資訊並組織是不切實際的。與談人強調，在該領域即將到來之發展情況，稅務顧問之長期利益來自在充分揭露之基礎上規劃其架構。

四、稅務法庭可及性與享有財產與平等待遇之權利 (Tax Judges Seminar: Access to a Tax Court and the Rights to Property and to Equal Treatment)

(一)會議報告人及與談人

本場係於 9 月 28 日下午舉行，由荷蘭 Peter Wattel 擔任主席；澳大利亞 Jennifer Davies、南菲 Dennis Davis、德國 Rudolf Melinghoff、法國 Robert Spano 擔任與談人；荷蘭 Tjebbe Gerverdinck 負責秘書議事。

(二)背景說明

鑑於各國對稅務案件之司法及救濟程序不同，本議題將由各國法官之角度，分享其國內各類稅務案件之適用情形，討論稅務法庭可及性與享有財產與平等待遇權利之議題。

(三)報告及討論紀要

主席 Peter Wattel 說明本議題將分為兩大部份，並就相關案例進行討論。

1、法院是否可依稅法違反憲法或人權公約不予採行，或宣告其無效？

與談人多表示應視個案情形認定。Jennifer Davies 表示，以澳大利亞為例，現行法律雖未規定納稅義務人基本人權及自由保護，然法院對保障納稅義務人既有權利有判例 (common law)，又部分法律賦予其向法院依規定提出釋憲之權利。

Rudolf Melinghoff 表示，在德國法律體系 (civil law) 下，有不少租稅案件涉及憲法爭議，Robert Spano 以歐盟人權法庭之角度，說明對於是否受理人權案件亦會以合理性及比例

原則等要件加以考量。

■ 案例 1：具追溯適用之反避稅規定問題

(1) 案例說明：A國銀行銷售信託等屬避稅規劃實體之相關權益予自營工作者，該等個人因此取得A國與B國租稅協定提供之減免稅利益，稅捐機關譴責此等實體規劃，並向該等納稅義務人補徵應納之稅捐，於該等案件提起相關訴訟前，立法機關通過對反避稅案件具有5年追溯期之法案，嗣該等案件提起訴訟且法院依該法案判決稅捐機關勝訴，此判決是否違反憲法或人權精神？

(2) Robert Spano指出，本案屬歐盟人權公約第1議定書第1條第2項規定範疇，除下列因素外，人人皆享有其所有物之權利

① 申請人之所有物是否符合第1議定書第1條之規定。

② 是否從事影響權利享有之阻撓行為。

③ 阻撓行為是否合法。

④ 適法性如何。

⑤ 是否符合比例原則。

(3) Jennifer Davies表示，本案在澳大利亞似將著重在其反避稅精神，追溯適用則決定於是否符合比例原則。

(4) Rudolf Melinghoff直言，即使本案係基於一般反避稅精神辦理，在德國，本案是否追溯適用因憲法法庭嚴格之要求將受限制。

■ 案例 2：具追溯適用性質之預算修補政策

(1) 案例說明：A國為減緩政府預算赤字壓力，2013年宣布將開徵

特別雇主稅 (special employer' s levy)，於2014年起就雇主給付員工超過150,000歐元（依2013年薪資水準計算）者課徵，明定雇主不得將此稅捐轉嫁員工，然高收入自營工作者不適用本法案。

(2)Jennifer Davies說明，鑑於在澳大利亞憲法並未就本案件情形授予抗辯權，且一般而言課稅尚不涉歧視等人權問題，爰原則上立法機關有權訂定具追溯適用規定之法案。

(3)Rudolf Melinghoff認為，本案涉及3項議題，公平待遇、所有權及追溯課稅，修補預算之政策不足以作為對高薪員工進行歧視性課稅之藉口，且立法機關應依員工之負擔能力量能課徵，亦不宜僅增加雇主之負擔。

(4)Robert Spano強調，依合理性及比例原則進行個案審查之必要性，例如此課徵對雇主財務情形之影響等。

2、各國對所得之課稅是否有絕對或相對之限制，以表彰課稅超過該限制時對權利或所有權已產生侵害

據Robert Spano觀察，過重之稅負係對所有權之侵害，爰各國立法機關對所有權課稅之立法需有充足理由；Jennifer Davies（澳大利亞觀點）說明只要有立意良善之立法理由，其相信政府課稅無需訂定上限；Rudolf Melinghoff主張應權衡課稅範圍及稅基是否符合比例原則。

■ 案例 3：遺產及贈與稅僅對營業用之資產適用免稅規定

(1)案例說明：D國遺產稅稅率為40%，然規定對具流動性之營業用資產（即非不動產）倘繼承人繼續從事至少3年之相關營業活動，該稅款可分10年繳納；其後更修正追加該營業用資產3百萬歐元部分可享90%不計入稅基計算之優惠。此案爭議在其

他無法享有此優惠者是否受到歧視？法院之見解如何？

(2) Rudolf Melinghoff認為，無法適用之人是否受有歧視，宜就其所占之比例判斷（比例原則），他補充說明，實務上法院對涉及違憲之法案將以判決要求立法機關於一定期間內提出修正方案，惟在正式修正前原法案仍有效力；至涉及歧視之爭議似需由憲法法庭受理。

(3) Robert Spano指出，本案屬歐盟人權公約第1議定書第1條及第14條規定範疇，受理時將審酌法案受益者所受利益之範圍，並考量立法機關之立法目的。

■ 案例 4：強制性設算所得之課稅制度

(1) 案例說明：F國通過一項對消極性所得設算課稅（notional taxation）制度，就20,000歐元之淨財富（net wealth）按4%設算報酬率，以30%稅率課稅（實質稅率1.2%）。其後，由於利率下降且低於設算報酬率，使實際稅後所得減少0.2%。此項法案屬所得稅或淨財富稅？是否涉及剝奪財產問題？

(2) Dennis Davis說明，一般而言課稅事宜不涉及憲法所規定之剝奪財產問題，再者要舉證或證明課徵財富稅涉及剝奪人民財產十分困難。

(3) Robert Spano認為，立法事宜涉及一國主權，惟強調課稅是否過當，宜從比例原則進行認定。

(四) 小結

主席總結，綜上討論英美法系國家傾向支持立法機關課稅主張，然大陸法系國家對課稅事宜似有於立法機關及納稅義務人權益間取得平衡之意調。

五、數位經濟的加值型營業稅及直接稅制（VAT and Direct Taxation of Digital Economy）

（一）會議主席及與談人

本場係於 9 月 28 日下午召開，由英國 Rita De La Feria 擔任主席；德國 Joachim Englisch、比利時 Charlene Herbain、澳洲 Richard Krever 及比利時 Edoardo Traversa 擔任與談人；巴西 Fabricio Campos 負責秘書議事。

（二）背景說明

本次專題討論會議將從 VAT 和公司所得稅（以下簡稱 CIT）觀點，討論數位經濟活動有關租稅意涵。它將開始討論 BEPS 行動計畫 1、數位經濟課稅其他相關優先權及未納入 BEPS 結論之數位經濟稅務觀點。其次討論數位經濟之實質性租稅要件，如數位存在、固定營業場所和常設機構之概念，以及跨境法則與課稅權分配。接續討論數位經濟之實施要件，例如增加國家間行政合作與出現一站式商店（one-stop-shops）作為徵收方式。最後本次專題討論會議將以實施 BEPS 之要件進行辯論作為結束，尤其是世界各地不同之實施潛力。

（三）報告及討論紀要

與談人討論不同話題並以下列強調之三大主軸為議題，並就從不同主題詢問臺下各國與會代表之意見，同意舉綠牌，不同意舉紅牌：

1、數位經濟之課稅：綜觀與挑戰

本專題討論會議以討論數位經濟之意義及主要關鍵特徵作為開場。Krever 描述包含電子商務之各種營業模式、網站免費服務（收入來自第三方廣告者）及透過平台提供勞務。這些用

語具有廣泛意義，包含新型態商業模式及共享經濟。

2、課稅權分配

接著與談人從CIT和VAT之觀點，討論解決數位經濟所造成稅基侵蝕之問題，其思考現行課稅權之分配並推薦未來課稅權之分配。

Englisch描述最終母國管轄區課稅權之侵蝕（透過供應鏈安排達到CIT租稅遞延或規避VAT進項稅額）。他同時從CIT和VAT之觀點，分析市場管轄區課稅權之侵蝕，以及納稅義務人關切新型態商業模式之課稅方式存在較高法律不確定問題。

以下兩個案例被提出以說明上開議題：

- 案例 1：雲端募資（Crowd funding）：Traversa 舉例，捐款人透過線上雲端募資平台捐款 100 美元給一位年輕且窮困的藝術家，平台收取佣金 5 美元後，將 95 美元捐款交給該藝術家，同時該捐款人可以獲得價值 25 美元的線上音樂，必須處理那個管轄區有權課徵 CIT 及 VAT 的問題。
- 案例 2：比特幣（Bitcoin）：Herbain 舉例，消費者透過交易平台購買比特幣，並持有數位錢包以購買電子卡片，隨後他透過相同平台出售比特幣。他提出許多 VAT 議題包括：
 - 歐盟購買比特幣免稅；
 - 平台收取之佣金是應稅或免稅（和銀行帳戶收取的免稅佣金相較）；
 - 使用比特幣付款評價問題；
 - 再出售比特幣之案例中使用逆向課稅法；

- 比特幣和其他數位貨幣交換之課稅方式。

與談人贊同催促驅動者重新思考數位經濟課徵CIT之方式，Traversa提出諸如關於跨國集團企業之媒體關注及公眾意見、預算赤字、OECD及其會員國在維持其全球影響力之需要，同時也尋求保護現狀。在VAT案例中，Herbain提及VAT制度之全球普及、跨境交易快速的增加及電子商務未繳納VAT。

Englisch評論G20和OECD對於CIT之反應較為保守，他特別指出現行制度（如反避稅法則、智慧財產權優惠稅制及移轉訂價之風險分配）應作根本性變動或只稍微作修正缺乏共識。另一方面，對於VAT之反應卻十分大膽，例如在未對稅收徵收或納稅義務人依從度的主要挑戰多加考慮下，即實施目的地原則。

Krever藉由詢問臺下與會代表：「現在是實施VAT範本協定（model convention）之正確時機？」以介紹VAT範本協定。

與會代表對於前開主題之意見贊成與反對各半，Krever接續分析反對VAT模式協定之理由，現行已聚焦於根本原則、所得稅協定已引進VAT之資訊交換及範本已存在於OECD指導原則中。然而，他強調資訊交換之實施不會因依從度或OECD指導原則而發生，以及消費地不同的國內法造成雙重課稅；VAT範本協定可能有助促進單邊協定解決前開問題。接著Krever再請與會代表根據前開理由再次投票，大多數人投贊成票。

Traversa向與會代表提出第2個問題：「居住地應類似所得稅稅負影響VAT稅負？」壓倒性答案是否定的，VAT稅負應依其他準則決定。他討論居住地的概念及其意涵，從CIT的觀點，居住地是判斷寰宇所得課稅之主要準則，決定進入租稅協定，然後分配大部分消極及積極性所得類別之課稅權。然而，居住地可能依形式準則（例如公司所在地）而與經濟實質無關，因此，

納稅義務人基於所得稅目的，可能存在強烈重新配置居住地之誘因。在VAT之情況，稅負依據消費地（目的地原則）決定，居住地可能作為決定應稅交易提供地的代表（例如歐盟的數位勞務在消費者居住地管轄區是應稅的），因此，納稅義務人基於VAT目的，重新配置居住地之誘因較不明確。

隨後與談人對VAT之固定營業場所及CIT之常設機構進行比較分析，以分析數位目的存在之問題。關於CIT，主席討論租稅協定中常設機構之用途及該概念之擴大是BEPS的結果，但有限數位實質存在是不夠的。

關於VAT，Herbain推崇固定營業場所是建構依據消費地課稅之代表，但有限的數位存在也是不夠的。

主席向與會代表提出第3個問題：「VAT之固定營業場所與CIT之常設機構相同？」壓倒性答案是否定的，有常設機構不意謂著有固定營業場所，反之亦同。隨後他分析贊同前開概念相似之理由，包括類似的目的（分配課稅權）和簡便性（依從度較容易及稽查目的相同）。然而反對這些概念相似之理由似乎更具說服力，亦即用於不同目的（VAT消費地vs分配所得稅課稅權給常設機構所在國家）、歐盟隨著時間經過一致使用不同英文用詞，及產生VAT雙重課稅公平性問題。

Krever推薦不同判例，其凸顯決定消費地與提供地之問題如下：

- 一位加拿大亞伯達小鎮之A片女星將自己拍攝成影片並上傳至個人網站，訂閱者是美國居住者；
- 一個美國交友網站提供連結至消費者，包括德國消費者；

- 一家匈牙利公司在馬德拉擁有一個網站，其連結消費者至位於其他管轄區的女演員；
- 一家美國公司提供智慧財產權服務給一家英國公司在瑞士的固定營業場所。

與談人接著進行市場管轄區未來課稅權分配之問題。Englisch從CIT觀點，陳述關於BEPS修正常設機構概念之小進展，但即使依據經認可之OECD方法（Authorized OECD Approach，簡稱AOA）就市場管轄區之常設機構歸屬利潤，仍僅能歸屬極少之利潤至市場管轄區。然而TP就風險配置、智慧財產權及利潤分割法相關性的修正，可能導致不同的所得分配。從VAT的觀點，市場管轄區加強課稅符合現行強化目的地課稅原則，例如在推定消費之國家，所有B2C遠距勞務交易之課稅、在B2B交易偏好再收費法則（recharge rule）及小額進口課稅。

主席接著提出VAT是否應該影響CIT的問題，CIT目前依據居住地及來源地原則，較強的來源地法則被視為較具正當性。然而，在數位經濟全球化下，問題是來源地在那？另一方面VAT目的地原則如同來源地原則具有正當性，但更容易適用。因此，她強烈主張轉變為，利潤課稅權依據銷售行為地分配。

3、租稅徵收議題

本專題討論會議最後部分係探討數位經濟所導致的租稅執行面挑戰及是否需要強化合作。

Herbain描述跨境數位交易持續濫用，例如利用小額寄售VAT免稅規避及其廢止之可行性。

在租稅徵收部分，主席提到有關強化政府與政府間在CIT（例如租稅協定中協助租稅徵收之條文及稅務相互行政協助協

定)和VAT(例如一站式商店)行政合作之進展。這些進展是「收入法則(revenue rule)」權利讓渡之徵兆。至於租稅徵收單邊方法,她特別推薦一站式商店及其是否未來也可能運用於所得稅徵收上。她亦分析第三方納稅義務之進展。

Englisch描述不同執行可能如何破壞國際合作之價值觀及增加爭端之範圍。他思考是否需要新工具或依據既有工具只是新之架構,例如聯合稽查。

最後,Traversa分析對電子平台課予第三方納稅義務之可能性,其方法類似金融中介者,同時他強調這種核心問題選項之挑戰在於執行面(例如虛擬平台之坐落、缺乏顧客資訊及隱私性議題)。

六、國際租稅之最新發展 (Recent Developments in International Taxation)

(一)會議報告人及與談人

本場係於 9 月 29 日上午舉行，由法國 Daniel Gulmann 擔任主席；中國大陸 Min Guo、瑞士 Xavier Oberson、印度 Akhilesh Ranjan、美國 David Rosenbloom 及英國 Jonathan Schwarz 擔任與談人；比利時 Bob Michel 負責秘書議事。

(二)背景說明

本議題將介紹本屆 IFA 會議之其他各項議題未涉及之國際租稅最新發展，討論著重於租稅協定、各國國內稅法趨勢及國際最新情勢對租稅之可能影響。

(三)報告及討論紀要

主席 Daniel Gulmann 說明本議題係介紹與國際租稅相關議題之最新發展，將就 3 大部分進行討論：

1、租稅協定

(1) 美國新稅約範本 (The New US Model Income Tax Convention)

David Rosenbloom 介紹美國新稅約範本重點，該範本如同以往偏好維護居住地國課稅權，及大篇幅規範防止協定濫用條款，至納入具強制性仲裁條文為其認為本次最顯著修正。

Rosenbloom 首先將焦點置於防止協定濫用條款，說明更新後之美國稅約範本引言 (preamble) 明定，「產生無需負擔任何租稅之情形，或利用避稅、逃稅手段獲取租稅利益等行為，非本協定洽簽目的」；專條處理對於特殊租稅制度適用本

協定之情形；於常設機構條文增訂反合約分割條款，避免關係企業以合約分割規避構成常設機構情形；利益限制條文對公開發行公司進行稅基侵蝕測試；對雙重居住者公司適用本協定之嚴格規範等。

然因美國參議員（Senator）Rand Paul 倡議資訊保護主義，要求美國財政部就已簽署生效租稅協定資訊交換條文重啟諮商未果，爰自2010年起否決任何美國與其他國家洽簽租稅協定生效（包括與其他國家協定之修約）之行動仍將持續，短期內在美國尚難有以新稅約範本為基礎洽簽協定。

(2) 印度與模里西斯租稅協定增訂議定書（Protocol）介紹

Akhilesh Ranjan指出，該協定自1982年簽署以來，由於雙方經濟情況大幅改變，且印度近期引進包括一般反避稅法則（General Anti-Avoidance Rule, GAAR）、BEPS及強化保留來源地國課稅權之租稅新政策，爰認為有必要重新檢討該協定並增訂議定書規範前揭重要事項。

本次增訂議定書之重要措施包括來源地國保留公司股份轉讓收益課稅權條文及增加來源地國對服務提供或技術費之課稅權（例如納入服務常設機構規定等）。

(3) 中國大陸針對無實質商業目的，間接轉讓中國大陸公司股份之外國營利事業課稅議題

Min Guo說明該規定之立法背景、課稅方式及要件，並以Zhexingzhonghuzidi集團個案說明該議題最新發展。

Guo指出，Zhexingzhonghuzidi集團透過英屬維京群島、開曼群島及香港等地間接持有中國大陸公司股份，其後因一連串複雜之內部重組及境外股權移轉規劃行為，於2011年被

中國大陸稅捐稽徵機關認屬無商業目的之間接股份轉讓行為，應按該規定課徵所得稅，計算後之稅額為1千6百萬美元。該集團不服稅捐稽徵機關之認定提起行政救濟程序，嗣經中國大陸法院於2015年12月判決，認定稅捐稽徵機關勝訴。

2、維護來源地國課稅權之崛起

有關印度對電子商務服務開徵之平衡稅（equalization levy on digital services），Akhilesh Ranjan指出，目前僅適用於B2B跨境電子商務提供廣告服務行為，為印度參採BEPS行動計畫1最終報告精神所增訂，稅率6%（隨時得調整），該稅負可抵減公司所得稅，倘外國營利事業自行向印度稅捐稽徵機關承認其從事跨境電子商務廣告服務行為在印度構成常設機構者，可免除平衡稅之課徵。

目前印度認為平衡稅非屬租稅協定適用之稅目，無法適用租稅協定提供之消除雙重課稅措施。

3、國際情勢對各國租稅制度發展之影響

(1)英國脫歐

Jonathan Schwarz引述歐盟協定第50條第3項，倘英國未即時與歐盟進行脫歐談判，對英國之影響，以及英國將失去於歐盟國家間之基本自由（fundamental freedoms）、歐盟指令之利益、與其他成員國間資訊交換及協助徵稅之措施等，然其認為英國將不再受歐盟對成員國家提供人民或企業相關國家援助（state aids）之限制。

Schwarz進一步討論英國與各國之租稅協定將相形重要，因英國將失去歐盟母子公司指令（Parent-Subsidiary Directive）、利息及權利金指令（Interest and Royalty

Directive)、企業併購指令(Merger Directive)及基本自由之利益,以及未來英國與歐盟成員國間租稅協定之發展。

Xavier Oberson以瑞士(非歐盟成員國)角度分析英國脫歐之情形,指出瑞士長久以來即以歐盟成員國洽簽雙邊協定方式,以確保瑞士與該等成員國間有關人員、申根簽證及存款課稅自由事宜,該等協定處理之事項包括個人無差別待遇(non-discrimination),並納入與歐盟母子公司指令相似之規定。另外瑞士可不受歐盟成員國對各國人民或企業提供國家援助之限制,且具制定租稅政策之自主權,相當有利其發展,惟強調瑞士制定相關租稅政策時必參採國際標準及相關建議(例如BEPS行動計畫等)。

(2)美國研擬之「負債／權益規定(debt/equity regulations)」

David Rosenbloom指出,該法案極具爭議性,草擬目的係企業進行反向組織重組時,符合要件者應重新認定其負債或權益交易之規定,且適用於任何投資架構(inbound or outbound investment)。其進一步表示,由於該法案爭議之本質,大量建議湧入美國內地稅務局,美國財政部對該項法案雖具有一定的堅持,然一般相信最終法案較現行草案規範寬鬆,適用範圍可能僅限具有現金池(cash pools)情形之企業、美國境外交易行為(foreign-to-foreign transactions)及銀行業等。

七、創業投資基金之課稅：基金、經理人及投資架構 (Taxation of Venture Capital:Funds、Managers and Investment Structure)

(一)會議主席及與談人

本場係於 9 月 29 日下午召開，由西班牙 Sonia Velasco 擔任主席；歐盟 Niall Bohan、英國 Damien Crossley、OECD Philip Kerfs、以色列 Meir Linzen、義大利 Raul Papotti 及義大利 Federico Saruggia 擔任與談人；西班牙 Cristina Mayo Rodriguez 負責秘書議事。

(二)背景說明

據 OECD 說法，創業投資對創新過程至關重要。然而，跨境創業投資基金在投資上遭遇很多障礙，因此，與談人檢視創業投資基金之租稅特性（穿透 vs 非穿透）及常設機構之風險。與談人也將關注歐盟現行發展及 BEPS 最終報告之反應如何影響投資架構，例如中介工具或混合工具之使用。本次專題討論會議將完成創業投資基金與經理人報酬之課稅方式及附帶權益（carry interest）的新發展。

(三)報告及討論紀要

主席以介紹與談人及本專題討論之議題作為開場。她指出本次討論主要涉及創業投資基金及私募股權（private equity）將聚焦於管制及非管制基金之分類。她補充本次討論也將考量 OECD 和 G20 所提 BEPS 行動計畫之建議對不同形態投資架構之一般影響。另國內租稅誘因對投資架構之影響亦一併討論。

主席接著邀請與談人在前述所提廣泛分類中針對不同議題進行簡報。

1、歐盟政策對另類投資（alternative investment）的框架

Bohan在他的簡報中揭示，歐盟政策的宗旨為促進就業及經濟成長。他指出自從金融危機後，企業不再容易透過銀行貸款融資，因此需要另類融資。這使得創業投資基金及私募股權更具正當性及易於使用。他指出，創業投資基金之募集在歐洲一般而言表現不佳：基金規模小（例如以投資金額及交易次數來看，大約是美國的1/6），且分配給投資人之報酬亦少。

因此，有必要在管制及公司融資面處理這種情況。他以歐洲創業投資基金（以下簡稱EUVECA）與歐洲社會企業基金（以下簡稱EUSEF）為例，強調不同的歐盟基金架構。他也指出這些架構的某些障礙並強調提案變動及期限，並引用另類投資基金經理人指令（Alternative Investment Fund Managers Directive，簡稱AIFMD）。

2、產業觀點

Saruggia以位於離岸管轄區的另類投資基金經理人觀點提出他的看法。他指出，他們的投資人中相當多的人被私募制度覆蓋，部分的人受到AIFMD規範。他繼續說明，投資人通常不太在意投資工具是歐盟另類投資基金或AIFM，而係對投資報酬較有興趣。他以提出報酬法則及資本要求之運用依然不確定作為結論。

為回應主席有關藉由投資工具從離岸移動到岸上之可能性問題，Crossley指出最重要的考量在於投資工具對投資人之吸引力。他指出，然而，如果新的經理人是依賴機構投資人，則可能特別偏好岸上架構。

Papotti評論義大利市場非常具有國內傾向（沒有很多外國

投資人），他指出在義大利活絡市場最有效的方法是鼓勵創新，從而更多的確定性是必要的，特別對處於創業階段之小型基金。

3、BEPS計畫及其衝擊

(1) 歐盟觀點

Bohan說明，通常離岸基金受制於條件，可以使用國家定義之私募股權制度。他強調當中一些旨在打擊BEPS之倡議—反避稅配套及OECD之BEPS行動計畫。他指出，產業所關切實施BEPS過程中可能產生之負面影響，可藉由發展普遍的實施方法予以處理並由歐洲委員會密切追蹤。

(2) 重要的BEPS行動計畫

Kerfs標示主要行動計畫為：行動計畫2（混合錯配安排）、行動計畫4（利息費用減除）、行動計畫6（協定濫用）及行動計畫7（常設機構）。

他進一步觀察，BEPS行動計畫非旨在防止基金為他們的投資者達到租稅中立性，而是限制基金在不適當情況設計給予協定利益安排之可能性。

(3) 揭露常設機構

Papotti說明對實質構成常設機構之提案變動，可能影響基金之情況，例如基金促使當地員工蒐集資訊，指出為確保未揭露常設機構，明確區分當地與外國經理人之角色、所有權結構及當地顧問決策之強度，是重要的。他指出，義大利稅捐機關已針對AIFMD之主要租稅影響發布指導原則，強調明確分析事實和情況以決定常設機構之存在。

(4) 行動計畫6產業的觀點

Saruggia評論，行動計畫6對產業之影響大部分在於退出時已實現之利益，其構成融資併購（leverage buyout，簡稱LBO）基金報酬（按內部報酬率衡量）之主要部分。他強調負面影響並未被投資者之類型或投資者濫用LOB基金之可能性所證明。他補充，如果行動計畫6被執行，則需要解決協定保護非集體投資工具（non-collective investment vehicles，以下簡稱non-CIVs）問題。他經由討論引進限制利益（limitation on benefits）效果及主要目的測試（principal purpose test）歸納LOB基金的規定。

Crossley指明，基金應該要對投資人具有吸引力，且不能讓投資人處於比直接投資更差之狀況。行動計畫6之實施不能達成這個目標，因大部分投資人如直接投資將被賦予協定利益之權利。對中介單位限制協定利益將縮減該權利。

(5)OECD解決方案

Krever指出，在CIVs方面，主要關注點為將non-CIVs相關解決方案併入LOB規定中。在PPT方面，主要關注點為尚未擁有PPT之國家引進PPT將導致法律之不確定性。這種不確定性可能解決方案係在註釋中列入聚焦non-CIVs之明確案例。最後，他指出提案簡化LOB之規範不應實質上對non-CIVs造成任何問題。在實務方面，該項議題偏重如何辨別個人有權適用協定利益。他觀察協定減輕和遵從促進（Treaty Relief and Compliance Enhancement，TRACE）團體已考慮到實務之困難性。詳細LOB規範並未納入多邊文書中。

(6)行動計畫2和4

Saruggia簡要討論行動計畫2和4之效果，指出這2個計畫之相互作用將限制投資使用混合工具之可能性。他補充，在

任何情況下，因下列事實，該結構已處於內部爭論中：

- 並非所有投資人均自該結構受益。
- 持有者被課徵較高稅率。
- 預扣稅款之風險。
- 後續從標的物回收是高且沉重之負擔。

在申請扣繳稅款退還之冗長程序部分，Bohan和Kerfs均指出，歐盟和OECD努力達成更簡化之程序，且需要由各會員國多加考量。

4、對經理人之報酬課稅

Crossley從英國之角度簡報經理人之報酬課稅問題。2015年以前，其依據實現附帶權益現金流量之租稅特徵予以課稅。自2015年7月8日起，附帶權益之稅率為28%，其為最低稅負（實際稅負可高於在所得中附帶收益實現的程度）。

Papotti評論，義大利就何謂構成受僱所得有廣泛概念。他注意到最高法院判決裁定，附帶收益是所得應按累進稅率課徵個人所得稅。

Saruggia解釋，附帶權益對產業是最重要的報酬且其課稅常常是不確定的，將附帶權益視為資本不總是發生有利之結果。

5、對創業投資基金和私募股權提供的租稅及其他誘因

Linzen提出以色列對於誘因之立場，這些誘因應符合規定要件。

外國創業投資基金投資人之全部所得免稅，然而，創業投資基金必須為適格之公司，亦即至少75%投資必須投資於發行

股票之公司。私募股權之資本利得免稅，且股利和利息依投資人類別（例如個人、免稅之個人等）適用不同稅率。

以色列機構投資人投資於創業投資基金和私募股權之全部所得均免稅。

外國經理人投資與以色列相關之附帶權益按15%課稅，但如未具該關係，則予以免稅。以色列經理人之附帶權益，稅率是依公式計算。

投資高科技公司亦適用不同之租稅誘因包括，公司稅稅率降低、研究發展費用加速減除及靈活之免稅重組。投資新創公司亦有非租稅誘因。

在回應有關歐盟對創業投資基金和私募股權誘因之觀點問題，Bohan表示，歐洲委員會階層採取各種誘因，旨在分析國家租稅誘因對中小企業投資之影響，委員會希望為這方面最佳實務提供指導。預計2017年6月前最終結果和政策建議將被有效運用。

八、運動員、運動組織及運動賽事之課稅 (Taxation of Sportspersons, Sport Organizations and Sport Events)

(一)會議報告人及與談人

本場係於 9 月 29 日下午舉行，由荷蘭 Han Kogels 擔任主席；荷蘭 Anna Gunn、瑞士 Xavier Oberson、加拿大 Daniel Sandler、OECD Jacques Sasseville 擔任與談人；西班牙 Alvaro Anton 負責秘書議事。

(二)背景說明

各國多視國際運動組織為非以營利為目的之組織，然因其於各國舉辦具高度商業性及高度獲利性之重大體育賽事，且同時於運動賽事主辦地國取得租稅減免而產生爭議，本議題將就該等組織課稅問題及表演員適用租稅協定事宜進行討論。

(三)報告及討論紀要

主席 Han Kogels 說明本議題討論之 3 大子題，首先討論國際間對舉辦國際重大體育賽事之國際運動組織課稅情形，主要涉及之國際運動組織包括國際奧林匹克委員會 (the International Olympic Committee, IOC)、國際足球聯合會 (the Federation Internationale de Football Association, FIFA) 及歐洲足球協會聯盟 (the Union of European Football Associations, UEFA) 等；第 2 部分討論重大體育賽事主辦國對該等賽事免稅是否違反歐盟對各國家提供國家援助之限制；第 3 部分闡釋 OECD 或 UN 稅約範本納入第 17 條 (表演人及運動員) 之緣由。

1、國際運動組織之課稅

Xavier Oberson說明，大部分國際運動組織將總部設在瑞士（約有46個），且多以協會（Association）登記，在瑞士屬具法人（legal person）資格之實體，與一般國際公法（international public law）對該等組織不具法人資格之認定不同。該等組織在瑞士依稅法（含聯邦及地方）就其全球利潤負有納稅義務，惟多因其從事屬「大眾服務」性質活動而享有免稅待遇。

Oberson進一步指出，由於國際運動組織為其所舉辦重大體育賽事之所有權人，可能於主辦地國取得各式所得（例如轉播權之權利金等），負有申報納稅之義務，然實務上主辦地國常因該等組織堅強之遊說能力給予其租稅優惠，即使主辦地國未於國內法提供租稅優惠，該組織透過租稅協定仍可取得相關減免。

另外，以國家美式足球聯盟（the National Football League, NFL）為例，因其課稅利潤於歸屬所屬各球隊後所餘有限，即使負有納稅義務，亦不表示實際給付足額稅捐。

Jacques Sasseville強調，倘該等組織將相關利潤實際用於推廣運動，其享有租稅優惠尚屬合理；Daniel Sandler表示，基於上述理由，該等組織財務透明性極為重要。

2、國家援助與運動

Anna Gunn分析歐盟法令對「國家援助」之定義後認為，國際運動組織在重大體育賽事主辦地國取得之租稅優惠，因具有「選擇性給予」特性，似符合前者法令有關構成國家援助之要件；另因該等組織資訊透明性不足，歐盟國家援助相關限制規定難以介入規範。

Alvaro Anton補充，某些國際運動組織具濃厚商業氣息，

且非著眼於提倡運動，然其認為現行歐盟法令規範下尚難認定對其之租稅減免涉及非法國家援助情形。

3、運動員參與重大體育賽事

首先，Jacques Sasseville解釋表演人相關條文最早出現於美國與瑞士在1939年商訂之租稅協定，雙方增訂該條文與美國某知名女影星（投影片第35頁）相關。

Sasseville 接著說明體育家（athletes）與運動員（sportspersons）不同，後者較前者廣泛，例如高爾夫球員應屬運動員而非體育家；另適用第17條之所得項目尚不明確，一般包括薪資、獨立契約者參與表演之酬勞（participation performance fees for independent contractors）、贊助收入（endorsement income），惟應按個案認定；另屬第17條規範之所得優先適用於第15條課稅權分配，來源地國有優先課稅，考量各國稅制差異性，實務適用時尚有扣繳稅款義務如何執行、總額或淨額課稅等問題存在。

(四)小結

國際運動組織因其本身之知名度或所舉辦之運動賽事不同取得租稅減免，然而對其提供減免不僅有助體育活動之發展，亦有利其子企業、員工及體育家之生計。

伍、心得與建議

一、心得

國際財政協會係一國際性財稅組織，每年由會員國輪流舉行年會，探討國際租稅議題。其會員包括來自超過 100 個國家之財政機關、司法機關、學術機關、跨國企業、會計師及律師事務所等，涵蓋產、官、學各界，因此較以往曾參與以各國財稅官員為主之 OECD 或亞洲稅務行政及研究組織（SGATAR）舉辦之年會或研討會，討論及意見層面涵蓋專業人士及企業，更為多元及廣泛，深具啟發性。

本屆年會主要議題包括「國際租稅爭議解決程序」與「消除跨國雙重課稅或不課稅之租稅議題，並就「公司稅務人員對防止稅基侵蝕與利潤移轉行動計畫之因應」、「違法活動之課稅」、「決定正確投資（拉丁美洲租稅獎勵及其有效性）」、「IFA/OECD」、「歐盟最新租稅措施及進展」、「稅務法庭可及性與享有財產與平等待遇之權利」、「數位經濟之加值型營業稅及直接稅制」、「國際租稅之最新發展」、「創業投資基金之課稅：基金、經理人及投資架構」及「運動員、運動組織及運動賽事之課稅」等專題議題進行討論，涵蓋範圍從國內法至國際租稅，由所得稅至加值型營業稅，均為國際當前熱門議題。藉由本次參與年會之經驗，可掌握國際財稅政策之發展趨勢，尤其防止跨境租稅規避、數位經濟課稅及創業投資基金之租稅誘因等議題，均為我國目前且將持續關注的租稅焦點，可作為未來研議政策方向之重要參考。

本次參加年會另有爭取 2018 年亞太區域會議主辦權之任務，會前協助國際財政協會中華民國總會出席代表鍾騏博士、資誠聯合會計師事務所謝淑美會計師與蘇宥人會計師準備簡報資料及備

妥宣導品，會議中場交流時間積極和亞太地區會員代表表達我國爭取前開會議主辦權之意願，以尋求支持，終能順利於本次亞太區域委員會獲得全體出席代表全數支持。另會議期間駐西班牙代表處柯森耀大使亦親自前來關心我國爭取前開會議主辦權情形，並提供我國未來主辦該會議相關建議。

二、建議

(一)持續關注國際稅制發展趨勢，適時檢討修正我國租稅協定政策與國內相關法令

因應 OECD 於 2015 年 10 月 5 日發布 15 項行動計畫的最終報告，與賦稅業務相關部分，財政部已擬訂專案作業，並配合行動計畫時程，分 3 階段進行，目前已完成第 3 階段，就各項因應對策或法令修正意見之可行性進行評估。其中行動計畫 1「處理數位經濟下的租稅挑戰」，已擬具加值型及非加值型營業稅法部分條文修正草案，明定外國業者跨境銷售電子勞務與我國自然人買家，應自行或委託代理人於我國辦理稅籍登記及報繳營業稅，經立法院於今年 12 月 9 日三讀通過；行動計畫 3「設計有效受控外國公司法則」，已於今年 7 月 27 日增訂公布所得稅法第 43 條之 3，建立營利事業受控外國企業制度；行動計畫 13「移轉訂價文據及國別報告」，賦稅署刻研議修正營利事業不合常規移轉訂價查核準則納入 3 層文據架構（全球檔案、當地國檔案及國別報告）中。其餘行動計畫或因 OECD 無具體可行建議、或因目前多數國家尚未採行、或因尚需研議評估修法必要性，目前尚無修正國內相關法令的計畫，建議持續密切注意國際間稅制發展趨勢，適時檢討修正國內相關法令，防止我國稅基侵蝕，打擊有害租稅競爭，增裕國家稅收。

(二)完善我國相互協議程序，解決跨境雙重課稅問題

我國已簽署生效 30 個租稅協定，且均參採國際稅約範本納入 MAP，提供締約雙方人民及企業從事跨境經濟活動產生重覆課稅問題之解決機制，有助提升我商對外競爭力及我國投資環境對外資之吸引力。

為提供徵納雙方制度化適用租稅協定相關程序，財政部發布「適用所得稅協定查核準則」，其中亦納入納稅義務人申請適用 MAP 程序之原則規定。考量 OECD 為提升各國執行 MAP 之效率，於 BEPS 行動計畫 14 提升爭議解決機制之效率最終報告，建議各國依租稅協定執行 MAP 之最低標準（包括防範爭議、確保 MAP 之可請求性、最佳 MAP 期間、迅速執行 MAP 決議）及 11 項最佳作法之範例，為進一步提升我國國際租稅爭議解決能力，有必要參採前揭國際建議，研訂我國「依所得稅協定提出及受理相互協議程序請求審查原則」，完善我國依租稅協定與其他締約國家進行 MAP 以解決國內課稅或適用租稅協定爭議問題之能力，並建置依租稅協定 MAP 與他方締約國進行雙邊預先訂價協議之相關程序，消除關係企業面臨之 TP 查核風險，及事後準備 TP 查核相關文據之成本及人力，營造我國穩定租稅環境形象，吸引跨國企業以我國為亞太研發、營運、物流運籌中心，帶動我國經濟發展。

(三)研議我國進行自動資訊交換之法源依據，強化資訊透明，俾與國際接軌

OECD 為落實「移轉訂價查核之結果應與價值創造情形一致」，於 BEPS 行動計畫 13 倡議 TP 文據新準則，建議就「國別報告（Country by Country Reporting, CbC 報告）」進行自動資訊交換；又各國為解決財政赤字及租稅公平問題，紛紛響應資訊透明，參採 OECD「共同申報及應行注意準則（Common Reporting

Standard and Due Delegant, CRS)」進行金融帳戶資訊自動交換。

面對前揭國際間資訊透明新標準，我國有凝聚國內共識、完善我國資訊交換政策、資訊交換模式、作業程序及執行技術之必要性及急迫性，財政部刻進行「因應國際反避稅及資訊透明趨勢健全我國資訊交換機制及政策」專案計畫，就符合國際新資訊透明標準之資訊交換機制進行利弊分析及成本效益評估研議我國作法。

然為符合前揭國際標準之資訊交換（包括進行個案、自動及自發資訊交換，且資訊交換之範圍包括金融資訊及國別報告等），我國有必要檢討現行法律，參照各國作法完善授權執行之法據（例如修正稅捐稽徵法），並將前揭國際標準國內法化（例如 CRS、CbC 報告），俾與國際接軌，享應資訊透明，維護租稅公平。

陸、附件－會議資料